



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Kobylky a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce společnosti **Jihomoravská plynárenská, a.s.** se sídlem v Brně, Plynárenská 499/1, zast. Ing. Tomášem Zatloukalem, daňovým poradcem, se sídlem v Praze, Jungmannova 31, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, Nám. Svobody 4, o přezkoumání rozhodnutí správního orgánu

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.6.2006, č.j. 11019/08-1200-700523, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci prostřednictvím jeho zástupce Ing. Tomáše Zatloukala, daňového poradce, se sídlem v Praze 1, Jungmannova 31, náklady řízení ve výši 6 800,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedeným rozhodnutím žalovaného byla změněna dodatečně vyměřená částka na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 z částky 4 851 810,- Kč na částku 4 479 500,- Kč; došlo tak ke změně předchozího prvestupňového správního rozhodnutí Finančního úřadu Brno I. ze dne 4.4.2005, č.j. 88832/05/288915/2426.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je m.j. uvedeno, že žalobce zaúčtoval na vrub nákladového účtu doklady od dodavatele AMBIENT interier, s.r.o. za práce na opravě sálu a zázemí JMP ve výši 478 376,- Kč a 1 251 824,- Kč. Kontrolou bylo zjištěno, že část fakturovaných prací představuje svým charakterem investiční výdaje – technické zhodnocení majetku, které podle ust. § 25 odst. 1 písm. p) zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“) nelze pro daňové účely uznat za náklad vynaložený na zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle ust. § 26 odst. 5

tohoto zákona se odepisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu do výdajů k zajištění tohoto příjmu. Pokud poplatník zaúčtuje hodnotu investic a hmotného a nehmotného majetku plně na vrub nákladů, nelze tento náklad ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. a), resp. § 25 odst. 1 písm. p) ZDP pro daňové účely uznat s tím, že odpisy takto zaúčtovaného majetku lze v podmínkách podvojného účetnictví uplatnit v daňově účinných nákladech ve smyslu § 26 odst. 5 ZDP až v roce zaevidování tohoto majetku do účetnictví společnosti. Vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil výdaje přímo v daňových nákladech, nejedná se o majetek evidovaný v majetku poplatníka jako hmotný majetek splňující podmínky pro daňové odepisování. Z tohoto důvodu nešlo v návaznosti na ust. § 16 odst. 8 zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) stanovit způsob odepisování, současně vypočítat a v základu daně zohlednit daňové odpisy. Ze strany žalobce nebyla správně stanovena vstupní cena pro uplatnění daňových odpisů ve smyslu § 29 ZDP. Doměřenou částku bude moci žalobce uplatnit postupně do základu daně formou odpisů počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém bude zaevidován majetek mezi hmotný majetek, odepisovaný dle ZDP. Tento zákon neumožňuje, aby zařídění a stanovení způsobu odepisování pro pořízený majetek učinil za daňového poplatníka správce daně v průběhu daňové kontroly. Žalovaný dále uvedl, že žalobce prostřednictvím doplnění dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 změnil daňové odpisy u stavby – RS Turgeněvova, u které s účinností od 1.12.1999 překvalifikoval dosud uplatněný lineární odpis na časový z titulu „dočasné stavby“ podle § 30 odst. 6 ZDP. Správce daně prvního stupně zjistil, že se o dočasnou stavbu nejedná, a proto nelze uznat ani časový odpis. Žalobce uplatnil za předmětné zdaňovací období v rozporu s ust. § 24 odst. 2 písm. a) ZDP vyšší daňové odpisy regulační stanice Turgeněvova. V odvolacím řízení žalovaný přihlédl k dokladům předloženým v tomto odvolacím řízení a k rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8.2.2008, č.j. 30 Ca 98/2006-150. V odvolacím řízení bylo předloženo stavební povolení ze dne 30.10.1995, č.j. 192/95/No, vydané stavebním úřadem městské části Brno-Černovice na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka - I. etapa – stl. plynovod a stavební povolení ze dne 31.1.1996, č.j. 192/96/No, na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka – vtl. plynovod - III. etapa. Stavba rekonstrukce VTL a STL plynovodu Podolí-Špitálka byla vybudována pro zásobení zemním plynem Teplárny Brno, nově vybudovaná regulační stanice je součástí této stavby. Podle stavebního povolení ze dne 30.10.1995 měla být stavba dokončena nejpozději do 30.11.1997. Ze stavebního povolení nevyplývá omezení doby trvání stavby. Dále byla předložena žádost INVESTGAS Brno ze dne 13.1.1997 v zastoupení investora stavby „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka o předčasném užívání vtl. a stl. plynovodu“. Z žádosti vyplynulo, že vzhledem k tomu, že nově budovaná regulační stanice (RS) je před dokončením, žádáme o předčasné užívání stavby plynovodu v termínu od 20.1.1997 do kolaudace stavby“. Odbor výstavby městské části Brno-Černovice dopisem ze dne 26.2.1997, č.j. 13/97/Fu, souhlasil s dočasným užíváním stavby „Rekonstrukce VTL a STL plynovodu Podolí-Špitálka, regulační stanice vtl./stl.“ před kolaudací stavby. Dále byl předložen Zápis o odevzdání a převzetí stavby RS Brno Turgeněvova ze dne 7.12.1997. Objekt RS je součástí liniové stavby „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka“. Jedná se o přízemní zděný objekt o půdorysných rozměrech 12,95 m x 18,6 m se šikmou střechou. Součástí RS je oplocený areál zpevněných ploch, včetně příjezdové komunikace, dále přípojka NN, dešťová kanalizace a část přípojky vody. Důvodem dočasnosti předmětné stavby byla pouze provizorní staveništní panelová vozovka k regulační stanici. Dále bylo předloženo kolaudační rozhodnutí odboru výstavby městské části Brno-Černovice z 10.11.1999, č.j. 123/99/No, kterým bylo povoleno užívání stavby RS Turgeněvova, a to na dobu dočasnou do 31.12.2002 a kolaudační rozhodnutí stejného

stavebního úřadu ze dne 4.6.2003, č.j. 102-3/03/No, kterým bylo povoleno užívání předmětné stavby z doby dočasné na dobu trvalou. Z odůvodnění tohoto kolaudačního rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že citovaným rozhodnutím nebyla omezena sama existence stavby, protože svým charakterem se jednalo a jedná o stavbu trvalou. Ze stanoviska odboru výstavby městské části Brno-Černovice ze dne 26.11.2002, č.j. 147-2/1/02/No, vyplývá, že podle zák. č. 50/1976 Sb. (stavební zákon po novele s účinností od 1.7.1998) podle ust. § 135b odst. 2 stavby mohou být: a) trvalé, b) dočasné, u nichž se předem omezí doba trvání. Omezení doby trvání jako stavby dočasné musí vycházet již ze samotného povolení řízení či územního řízení s ohledem na stavebně technický charakter stavby, vztahu k pozemku, na kterém má být stavba realizována. Žádný z předložených dokladů stavebníkem neobsahoval omezení doby trvání stavby. Jak vyplývá z uvedeného stanoviska, nelze zaměňovat či směšovat termín stavba dočasná (§ 139b odst. 2 písm. b) stavebního zákona) s termínem užívání stavby na dobu dočasnou podle § 76 a násl. stavebního zákona. Kolaudačním rozhodnutím z 10.11.1999 a z 4.6.2003 však nebyla omezena sama existence stavby. Z předmětných listinných dokladů a z vyjádření odboru výstavby městské části Brno-Černovice vyplývá, že předmětná stavba byla trvalou a nikoliv dočasnou stavbou, u které by se měla omezit délka jejího trvání. Žalobce proto nemohl dovodit, že došlo ke změně charakteru stavby. Z těchto skutečností a z výše uvedeného rozhodnutí stavebního úřadu ÚMČ Brno-Černovice bylo vycházeno i v odvolacím řízení. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 1999 žalovaný zamítl rozhodnutím č.j. 3990/03/FŘ/120, které nabylo právní moci dne 30.8.2004. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je podrobně popsán průběh jak daňového řízení, tak i stavebního řízení před Úřadem městské části Brno-Černovice, odborem výstavby. K odvolacímu řízení bylo předloženo rozhodnutí ÚMČ Brno-Černovice ze dne 4.6.2003, č.j. 102-3/03/No, ve kterém nebyla omezena sama existence stavby, protože svým charakterem se jednalo a jedná o stavbu trvalou. Názor žalobce, že ze stavebně právního hlediska byla předmětná stavba stavbou dočasnou, není správný. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvedl, že správce daně po daňové kontrole zvýšil žalobci základ daně o další částku z důvodu, že podle ust. § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nelze uznat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného majetku. V odvolání žalobce žádal o zohlednění daňových odpisů tohoto majetku, k nimž správce daně při dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 nepřihlédl. Tomuto požadavku nelze vyhovět. Podle ust. § 26 odst. 5 ZDP se odepisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku a nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů zajištění tohoto příjmu. Majetkem evidovaným v majetku poplatníka se pak rozumí majetek uvedený do užívání podle předpisu o účetnictví. Žalobce v daném případě zaúčtoval výdaj na pořízení majetku jednorázově do provozních nákladů roku 2001. V důsledku tohoto účtování neproučtoval pořízení odpisového investičního majetku, což je v rozporu s čl. III. odst. 2 účtové třídy 0-Investiční majetek Opatření FMF, č.j. V/20 100/1992, ze dne 15.7.1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Podle ust. § 26 odst. 8 ZDP odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odepisování lze i přerušit, z čehož jednoznačně vyplývá, že se jedná o fakultativní položku a vzhledem k tomu je nezbytné, aby poplatník tuto položku uplatnil sám, neboť podle § 40 odst. 16 ZDP je daňový subjekt povinen v daňovém přiznání si daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky a vyčíslit jejich výši. Pokud poplatník zaúčtuje hodnotu investic a hmotného a nehmotného majetku plně na vrub nákladů, nelze tento náklad ve smyslu § 25 odst. 1 písm. a) ZDP pro daňové účely uznat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů s tím, že odpisy takto zaúčtovaného hmotného majetku lze v podmínkách podvojného účetnictví uplatnit v daňově účinných nákladech ve smyslu ust. § 26 odst. 5 ZDP až v roce zaevidování tohoto majetku do účetnictví společnosti. Správce

daně nemůže v návaznosti na § 16 odst. 8 daňového řádu při daňové kontrole, pokud ze základu daně vyloučí náklady na pořízení hmotného majetku, současně zvolit způsob odpisování za poplatníka, vypočítat a v základu daně zohlednit daňové odpisy.

Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že žalovaného původní odvolací rozhodnutí z 24.3.2006, č.j. 4626/06/FŘ 120, bylo zrušeno Krajským soudem v Brně pro vady řízení rozsudkem ze dne 8.2.2008, č.j. 30 Ca 98/2006 – 150, přičemž žalovaný v nově vydaném rozhodnutí změnil prvostupňové správní rozhodnutí stejně jako v předcházejícím řízení a závěry, o které své závěry opřel, jsou identické se závěry uvedenými v jeho rozhodnutí předchozím. Žalobce opět nevyhověl žádosti o zohlednění odpisů z technického zhodnocení budovy „A“ a odpisů z pořízeného dlouhodobého majetku a zároveň neuznal uplatnění tzv. časového odpisu regulační stanice. Podle ZDP bylo možné tzv. daňově odepisovat hmotný a nehmotný majetek, přičemž hmotným majetkem se rozumělo rovněž technické zhodnocení. Podmínkou pro to, aby mohlo dojít k odpisování bylo, že se jednalo o hmotný majetek ve smyslu ZDP, který byl evidovaný v majetku poplatníka. Evidováním hmotného majetku v majetku poplatníka pro účely citovaného zákona se rozumělo „uvedení majetku do užívání podle zvláštního právního předpisu“, přičemž tímto předpisem byl podle poznámky pod čarou zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“). Pojem uvedení majetku do užívání zákon o účetnictví neobsahoval, nýbrž až prováděcí předpis k němu, kterým v rozhodném zdaňovacím období bylo Opatření federálního ministerstva financí č. j. V/20 100/1992 z 15.7.1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „Opatření“). Žalovaný dovodil, že podmínkou pro daňové odpisování bylo vystavení inventární karty a zaúčtování v příslušné účtové skupině. Opatření, a tedy ani ZDP, takovéto formální podmínky pro možnost daňového odpisování však nestanovovali. Požadavek spočívající ve vystavení inventární karty opatření neuvádělo. Ani účetní, ani daňové předpisy jako podmínky evidování majetku nutnou pro možnost uplatňovat z takového majetku daňové odpisy nestanoví nutnost zaúčtování majetku či jeho technického zhodnocení na příslušný účet majetku. Ve smyslu Opatření se technické zhodnocení sálu a zázemí v budově „A“ stalo dlouhodobým hmotným majetkem po dokončení rekonstrukce této budovy, tj. právní mocí kolaudačního rozhodnutí. Obdobně tomu bylo u pořízení přepočítávačů plynu a geometrických skříní, které se staly dlouhodobým hmotným majetkem k okamžiku jejich uvedení do provozu. Stejným okamžikem došlo k naplnění podmínek pro započetí jeho daňového odpisování. Nesprávné zaúčtování částky vynaložené na technické zhodnocení, resp. na pořízení dlouhodobého majetku a nevystavení inventární karty v příslušném zdaňovacím období proto nemůže žalobce zbavit možnosti uplatnit z tohoto majetku odpisy, neboť se jednalo o majetek způsobilý k odpisování od počátku a nikoliv až jeho překvalifikací správcem daně. K tomuto závěru dospěl v napadeném rozhodnutí žalovaný. Žalobce majetek zaevidoval v roce 2001 a tudíž je oprávněn od tohoto zdaňovacího období zahrnovat překlasifikovaný majetek a technické zhodnocení do nákladů formou odpisů. Jelikož žalovaný touto požadavku nevyhověl, trpí jeho rozhodnutí vnitřním rozparem. Podle § 29 odst. 3 ZDP dochází ke zvýšení vstupní ceny technicky zhodnoceného majetku ex lege v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení uvedeno do užívání. To, zda poplatník v tomto období účetně zohlednil zvýšení účetní pořizovací ceny (daňové vstupní ceny) daného majetku, nemá na její faktické zvýšení pro daňové účely žádný vliv. Ze strany poplatníka se jedná pouze o deklaratorní zápis skutečnosti, vzniklé na základě zákona. Ke zvýšení vstupní ceny o technické zhodnocení nemůže dojít nikdy později, než právě v zákonem stanoveném zdaňovacím období, v němž bylo technické zhodnocení provedeno. Proto je bezpředmětné tvrzení žalovaného, že ze strany žalobce nebyla správně stanovená vstupní cena pro uplatňování daňových odpisů ve smyslu ust. § 29 ZDP. Vstupní cena technického hodnocení,

resp. technicky zhodnoceného majetku, již totiž není daňovým subjektem stanovována, nýbrž pouze formálně uváděna do sestav majetku pro daňové odpisování a navíc pro možnost uplatnění daňových odpisů není zápis zvýšení vstupní ceny poplatníkem relevantní, neboť v souvislosti se vstupní cenou je podstatné to, že částka vypočítaných odpisů zákonem stanovené kupní ceně odpovídá. Obdobný závěr o relevanci správnosti stanovení vstupní ceny lze dovodit i u hmotného majetku samého (přepočítávače plynu a telemetrické sítě). Stanovení vstupní ceny a jeho správnost má význam při kontrole výše uplatněných daňových odpisů; jejich zápis v jakékoliv evidenci však ZDP nevyžadoval. Správce daně měl při vystavení dodatečného platebního výměru k dispozici údaje o správné vstupní ceně a žádost žalobce o uplatnění daňových odpisů z ní vypočtených. Žádné zákonné ustanovení mu proto v zohlednění daňových odpisů z daného majetku nebránilo. Ust. § 25 odst. 1 písm. a), resp. § 25 odst. 1 písm. p) ZDP se týká pouze daňové uznatelnosti chybně zaúčtovaného nákladu, nevyjadřuje se však vůbec k možnosti z takové investice, příp. hmotného majetku uplatňovat daňové odpisy. Ust. § 16 odst. 8 daňového řádu ukládá správci daně přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Z judikatury správních soudů vyplývá nutnost správce daně přihlídnout k výhodám plynoucím daňovému subjektu včetně případných daňově uznatelných nákladů podle ust. § 24 ZDP, které byly zjištěny. Je přitom irelevantní, jakým způsobem byla výhoda zjištěna. Za zjištění je nutno pokládat i podání žalobce, uskutečněná v rámci daňové kontroly. Ani skutečnost, že se v případě odpisů jedná o fakultativní položku, není pro její zohlednění v rámci daňové kontroly rozhodná, neboť ze všech projevů vůle žalobce v rámci daňové kontroly, resp. celého daňového řízení je zcela zřejmá jeho snaha uplatnit daňové odpisy z jakéhokoliv evidovaného majetku v maximální možné výši. Žalobce sám přesně vyčíslil výši odpisů připadajících na zdaňovací období a správce daně by proto nesuploval aktivní účast žalobce, ale pouze by snížil žalobcem uplatněné náklady na částku rovnající se uplatnitelným odpisům, tedy opravil by náklady na správnou výši, což je smyslem daňové kontroly. Žalobce namísto části pořizovací ceny odpovídající odpisu příslušného majetku připadajícímu na dané zdaňovací období uplatnil do nákladů celou pořizovací cenu, resp. veškeré náklady, vynaložené na úpravu majetku. Poté, co byl na tento rozpor ze strany správce daně upozorněn, požádal správce daně v souladu se zásadou součinnosti, aby z nákladů nebyla vyloučena celá výše nákladů, ale pouze ta část, která překračuje částku odpovídající odpisu. Není proto důvod neuznat alespoň část pořizovací ceny jako daňově uznatelný náklad v podobě odpisu, neboť materiálně byly podmínky pro odpisování majetku splněny. Žalovaný dále nesprávně snížil žalobcem uplatněný časový odpis podle ust. § 30 odst. 6 ZDP na odpis rovnoměrný. Předchozí odvolací rozhodnutí žalovaného bylo soudem zrušeno proto, neboť správní spis neobsahoval rozhodné podklady pro posouzení oprávněnosti časového odpisu, tj. pro určení, zda se jedná o stavbu dočasnou, či trvalou. Za tyto materiály soud označil stavební povolení a podklady k němu. V dalším řízení žalovaný ovšem nevyzval žalobce k předložení soudem označených listin, ani se jiným postupem nepokusil o doplnění – podle obou instancí správních soudů nedostatečně zjištěného – skutkového stavu. Namísto řádného zjištění skutkového stavu žalovaný bez dalšího vydal nové rozhodnutí, v němž reagoval pouze na jinou výtku správního soudu mířící do skutečnosti, že se žalovaný ve věci posouzení charakteru stavby původně opíral o rozhodnutí č.j. 3990/03/FŘ/120, které bylo vydáno v rámci vytýkácího řízení ve věci dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 1999. V rozporu s názorem soudu žalovaný nadále odkazuje na citované rozhodnutí. Další podklady, na které žalovaný odkazuje, označil jak Krajský soud v Brně, tak i Nejvyšší správní soud, jako nedostačující pro uspokojivé posouzení charakteru u stavby. Žalovaný přesto na základě těchto stejných podkladů dospěl k závěru, že se jedná o stavbu dočasnou. Žalobce v otázce posouzení charakteru stavby a jeho odepisování postupoval v souladu s dlouhodobě prezentovaným názorem Ministerstva financí ČR, který byl posléze rovněž publikován v pokynu D-300.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na obsah předkládaného správního spisu. Žalobní body jsou totožné s odvolacími námitkami uplatněnými v rámci správního řízení a žalovaný se s nimi v odůvodnění jeho napadeného rozhodnutí řádně vypořádal. Nadto žalovaný dále odkázal na předchozí rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8.2.2008, č.j. 30 Ca 98/2006 – 150 a dále také zopakoval skutkovou a právní argumentaci použitou v jeho žalobou napadeném rozhodnutí.

Krajský soud v Brně rozhodl v dané věci bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu ust. § 76 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

Žaloba je důvodná.

Jak již bylo shora uvedeno, předchozí rozhodnutí žalovaného, vydané v rámci odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I. ze dne 4.4.2005, č.j. 88832/05/288915/2426, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 bylo Krajským soudem v Brně zrušeno pro vady řízení a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení rozsudkem zdejšího soudu ze dne 8.2.2008, č.j. 30 Ca 98/2006 – 150, a to pro vady řízení. Krajský soud v Brně především konstatoval, že spor mezi účastníky řízení ohledně správnosti uplatnění časového odpisu podle ust. § 30 odst. 6 ZDP u stavby regulační stanice Turgeněvova je závislý na zjištění, zda tato stavba je svým charakterem stavbou dočasnou ve smyslu ust. § 139b) odst. 2 písm. b) zák. č. 50/1976 Sb. o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „stavební zákon“). Zdejší soud mimo jiné vyslovil, že z tohoto ustanovení vyplývá, že stavby dočasné jsou ty, u nichž se předem omezí doba jejich trvání. Pro doložení, že předmětná stavba je v uvedeném smyslu stavbou dočasnou však nestačí pouhé kolaudační rozhodnutí, kterým se povoluje užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou (rozhodnutí Úřadu městské části Brno-Černovice ze dne 4.6.2003, č.j. 102-3/03/No), neboť kolaudačním rozhodnutím se pouze povoluje užívání stavby k určenému účelu a je-li to zapotřebí, stanoví se podmínky pro užívání stavby, tedy takové rozhodnutí, pokud jde o zkoumaný charakter, nic předem neurčuje. Pro posouzení dané otázky jsou rozhodující především stavební povolení a podklady k němu. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, které nabylo právní moci 30.8.2004 (č.j. 3990/03/Fř/120, vydané v odvolacím řízení žalovaným ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 1999) je rozhodnutím o daňové povinnosti, nikoliv o předběžné otázce týkající se stavby trvalé podle ust. § 28 odst. 1 daňového řádu. Protože správní spisy předložené zdejšímu soudu zmíněné podklady neobsahovaly, soud pro tuto závažnou vadu řízení napadené rozhodnutí žalovaného postupem ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. b) zák. č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) zrušil.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2.7.2008, č.j. 1 Afs 90/2008 – 225, zamítl kasační stížnost žalovaného proti posledně citovanému rozsudku Krajského soudu v Brně a kromě jiného vyslovil, že i když podle ust. § 31 odst. 4 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, nemusí vždy platit, že určitá skutečnost může být prokázána více důkazními prostředky, neboť mohou nastat situace, kdy prokázání určité skutečnosti je možné pouze jedním důkazním prostředkem, resp. kdy použití jiných důkazních prostředků je neefektivní.

V projednávané věci Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že dočasnost stavby jako podmínku provádění tzv. časových odpisů lze prokázat pouze stavebním povolením a jeho podklady. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud tuto úvahu Krajského soudu v Brně potvrdil s tím, že ZDP blíže nedefinuje, co považuje za dočasnou stavbu a odkazuje zde na stavební zákon. Podle ust. § 139b) odst. 2 písm. b) stavebního zákona je dočasnou stavbou taková stavba, u níž se předem omezí doba jejího trvání. Stavební zákon tedy zde hovoří o omezení trvání (existence) stavby, nikoliv o omezení doby jejího užívání – z tohoto je podle názoru Nejvyššího správního soudu nutné dovodit, že k omezení doby trvání stavby přistupuje stavební úřad ve stavebním povolení. Právě stavební povolení je konstitutivním správním rozhodnutím stavebního úřadu, jímž se rozhoduje o tom, zda stavebník má právo uskutečnit stavbu dočasnou či trvalou. Tomuto závěru nasvědčuje i znění § 16 odst. 1 písm. b) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 132/1998 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení stavebního zákona, podle nichž musí žádost o stavební povolení obsahovat v případě dočasné stavby i dobu jejího trvání. Skutečnost, zda je stavba dočasná, musí jednoznačně vyplývat ze stavebního povolení (pokud zde o dočasnosti stavby není zmínka, pak lze předpokládat, že se jedná o stavbu trvalou) a z podkladů k tomuto povolení, jmenovitě z žádosti o ně. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku dále zabýval i tím, zda dočasnost stavby je možné založit též kolaudačním rozhodnutím a dospěl k závěru, že nikoliv. Mimo jiné vyslovil, že kolaudační rozhodnutí ze dne 10.11.1999, jímž stavební úřad povolil užívání stavby na dobu dočasnou do 31.12.2002, neodpovídá zákonným ustanovením a je otázka, zda stavební úřad byl vůbec oprávněn takové kolaudační rozhodnutí vydat, když byl zjištěn tak závažný nedostatek, jako jsou nesrovnalosti ve vlastnických vztazích příjezdové cesty ke stanici. Není správný názor žalobce, že by z předmětného kolaudačního rozhodnutí mělo jasně plynout, že stavba byla v rozhodném období dočasnou stavbou. Termín „užívání stavby na dobu dočasnou“ nemá ve stavebním zákoně oporu (kromě situace předvídané v § 83, o kterou v daném případě nešlo). Z tohoto pohledu postrádá na důvodnosti argumentace žalovaného týkající se vyvolání jiných následných správních řízení v případě dočasné stavby a stavby užívané na dočasnou dobu. Předložený správní spis neobsahuje ani stavební povolení, ani podklady k němu. S žalovaným lze sice souhlasit v tom, že žalobce nemohl na základě vydaného kolaudačního rozhodnutí ze dne 10.11.1999, kterým bylo povoleno užívání stanice na dobu dočasnou do 31.12.2002, dovodit, že došlo ke změně charakteru stavby z trvalé na dočasnou, avšak současně žalovaný a správce daně nemohli pouze na základě tohoto rozhodnutí (resp. dalších podkladů – kolaudačního rozhodnutí ze dne 4.6.2003 stanoviska ze dne 26.11.2002 atd.) dospět k závěru, že se jedná o stavbu trvalou, pokud žalobce tvrdil opak. Ze samotného kolaudačního rozhodnutí není možné zpravidla určit, zda se jedná o stavbu dočasnou, či trvalou ve smyslu ust. § 139b) odst. 2 stavebního zákona. V kolaudačním rozhodnutí se rozhoduje o užívání stavby, nikoliv o době její existence (ta může být dána jen ve stavebním povolení). Stavební úřad tedy nemůže v kolaudačním rozhodnutí měnit charakter stavby ze stavby dočasné na trvalou a obráceně. O dočasnosti stavby autoritativně rozhoduje pouze stavební úřad ve stavebním povolení. Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku proto uzavřel, že skutečnost, zda je stavba dočasná ve smyslu § 139b) odst. 2 písm. b) stavebního zákona lze pro účely tzv. časového odpisu podle § 30 odst. 6 ZDP prokázat pouze stavebním povolením a podklady k němu. Jelikož stavební povolení, ani žádost o ně, nebylo v projednávaném případě součástí správního spisu a současně vydaná kolaudační rozhodnutí vzbuzují pochybnosti o zákonnosti postupu stavebního úřadu, nemohl si žalovaný a správce daně učinit kvalifikovaný úsudek o charakteru stanice a Krajský soud v Brně proto zcela správně rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení.

Z citovaných rozsudků zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že žalovaný si byl pro kvalifikovaný úsudek o charakteru předmětné stavby

regulační stanice povinen opatřit a k důkazu provést stavební povolení a žádost o ně týkající se této stavby. Oba soudy v citovaných rozsudcích jednoznačně stanovily, že otázku, zda předmětná stavba je stavbou dočasnou, či trvalou, lze prokázat pouze stavebním povolením a podklady k němu.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je k uvedené problematice uvedeno, že k odvolacímu řízení bylo předloženo stavební povolení č.j. 192/95/No ze dne 30.10.1995, vydané stavebním úřadem městské části Brno-Černovice na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka – I. etapa – stl. plynovod“. Dále bylo předloženo stavební povolení č.j. 192/96/No ze dne 31.1.1996, vydané stejným úřadem na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka – vtl. plynovod – III. etapa“. Stavba rekonstrukce VTL a STL plynovodu Podolí-Špitálka byla vybudována pro zásobení zemním plynem Teplárny Brno. Nově vybudovaná regulační stanice je součástí této stavby. Podle stavebního povolení ze dne 30.10.1995 měla být stavba dokončena nejpozději do 30.11.1997. Ze stavebního povolení nevyplývalo omezení doby trvání stavby. Žalovaný dále konstatoval, že k odvolacímu řízení byla předložena žádost INVESTGAST Brno ze dne 13.1.1997 v zastoupení investora stavby „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka o předčasném užívání vtl. a stl. plynovodu“. Z žádosti vyplynulo, že vzhledem k tomu, že je nově budovaná regulační stanice před dokončením, bylo požádáno o předčasné užívání stavby plynovodu v termínu od 20.1.1997 do kolaudace stavby. Žalovaný dále uvedl, že místně příslušný stavební úřad dopisem ze dne 26.2.1997, č.j. 13/97/Fu, souhlasil s dočasným užíváním stavby „Rekonstrukce VTL a STL plynovodu Podolí-Špitálka, regulační stanice vtl./stl.“ před kolaudací stavby. Dále byl předložen Zápis o odevzdání a převzetí stavby RS Brno, Turgeněvova ze dne 7.12.1997, z něhož vyplývá, že uvedená stavba je součástí liniové stavby – „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka“, je uvedeno, že se jedná o přízemní zděný objekt o půdorysných rozměrech 12,95 m x 18,6 m se šikmou střechou, součástí je oplocený areál zpevněných ploch včetně příjezdové komunikace, přípojka NN, dešťová kanalizace a část přípojky vody; účastníci řízení se vyjádřili, že zařízení je schopno trvalého a bezpečného provozu, důvodem dočasnosti předmětné stavby byla pouze provizorní staveništní panelová vozovka k regulační stanici. Dále bylo předloženo kolaudační rozhodnutí místně příslušného stavebního úřadu ze dne 10.11.1999, č.j. 123/99/No, kterým bylo povoleno užívání stavby na dobu dočasnou do 31.12.2002 a kolaudační rozhodnutí téhož úřadu ze dne 4.6.2003, č.j. 102-3/03/No, kterým bylo povoleno užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou. Z odůvodnění posledně citovaného kolaudačního rozhodnutí vyplývá, že tímto rozhodnutím nebyla omezena sama existence stavby, protože svým charakterem se jednalo a jedná o stavbu trvalou. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dále uvedl, že ze stanoviska odboru výstavby Městské části Brno-Černovice z 26.11.2002, č.j. 147-2/01/02/No, vyplývá, že pokud se má jednat o stavbu dočasnou, musí být splněna zákonná podmínka, a to že se předem omezí doba trvání stavby, což musí vycházet ze samotného povolovacího řízení, či územního řízení s ohledem na stavebně technický charakter stavby, vztahu k pozemku, na kterém má být stavba realizována. Žádný z předložených dokladů stavebníkem neobsahoval omezení doby trvání stavby. Rozhodně nelze zaměňovat termín stavba dočasná (§ 139b) odst. 2 písm. b) stavebního zákona) s termínem užívání stavby na dobu dočasnou podle § 76 a násl. stavebního zákona. Žalovaný dále uvedl, že z citovaných listin bylo zjištěno, že předmětná stavba je stavbou trvalou a nikoliv dočasnou, u které by se měla omezit délka jejího trvání. Žalobce nemohl na základě kolaudačního rozhodnutí ze dne 10.11.1999, č.j. 123/99/No, dovodit, že došlo ke změně charakteru stavby ze stavby trvalé na dočasnou, že byla omezena doba trvání, tedy samotné existence předmětné stavby. Z těchto skutečností a z výše uvedeného rozhodnutí místně příslušného stavebního úřadu ÚMČ Brno-Černovice vycházel žalovaný i v rámci odvolacího řízení. Správnost posouzení daňového odpisu předmětné

stavby byla řešena správcem daně v rámci vytýkacího řízení podle § 43 odst. 1 daňového řádu k dodatečnému přiznání za zdaňovací období roku 1999, podanému 27.12.2001. Výsledkem tohoto daňového řízení byl závěr správce daně, že se o dočasnou stavbu nejedná. V rámci odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období r. 1999 vydal žalovaný rozhodnutí, které odvolání žalobce proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí zamítlo (jedná se o rozhodnutí č.j. 3990/03/FŘ/120, které nabylo právní moci dne 30.8.2004). V odůvodnění tohoto rozhodnutí je podrobně popsán průběh daňového i stavebního řízení, k odvolacímu řízení bylo předloženo rozhodnutí ÚMČ Brno-Černovice ze dne 4.6.2003, č.j. 102-3/03/No, ve kterém nebyla omezena sama existence stavby, protože svým charakterem se jednalo a jedná o stavbu trvalou. Žalovaný uzavřel, že na základě důkazních prostředků, provedených jak před správcem daně prvního stupně, tak před žalovaným, bylo jednoznačně prokázáno, že předmětná stavba svým charakterem vždy byla a je stavbou trvalou a tudíž u stavby nelze daňově uplatnit časový odpis podle § 30 odst. 6 ZDP. Dále žalovaný opětovně poukázal na shora již citované své rozhodnutí, č.j. 3990/03/FŘ/120, které se již dříve touto problematikou zabývalo.

Jak bylo shora již uvedeno, pokyn Krajského soudu v Brně i Nejvyššího správního soudu, pokud jde o posouzení otázky charakteru předmětné stavby, byl žalovanému dán v tom směru, aby provedl důkaz stavebním povolením a jeho podklady, to vše se vztahující k předmětné stavbě regulační stanice Turgeněvova. Oba soudy shodně dospěly k závěru, že skutečnost, zda je stavba dočasná ve smyslu § 139b odst. 2 písm. b) stavebního zákona, lze pro účely tzv. časového odpisu podle § 30 odst. 6 ZDP prokázat pouze stavebním povolením a podklady k němu. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zmínil dvě stavební povolení, obě vydaná Městským úřadem Městské části Brno-Černovice, a to povolení ze dne 30.10.1995, č.j. 195/95/No a ze dne 31.1.1996, č.j. 192/96/No, přičemž dále uvedl, že předmětná stavba je součástí stavby Rekonstrukce VTL a STL plynovodu Podolí-Špitálka a dle prvně zmiňovaného stavebního povolení měla být stavba dokončena nejpozději do 30.11.1997, přičemž ze stavebního povolení nevyplývalo omezení doby trvání stavby. Jak již bylo shora uvedeno, klíčovou otázkou bylo provedení důkazů stavebním povolením, které se týká předmětné stavby, tj. regulační stanice Turgeněvova. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného lze dovodit, že žalovaný vycházel z prvně jím zmiňovaného stavebního povolení, tedy ze dne 30.10.1995, č.j. 192/95/No, kterým byla povolena na v rozhodnutí vyjmenovaných pozemcích v k.ú. Černovice, k.ú. Židenice a k.ú. Zábrdovice stavba označená jako „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka – I. ETAPA“. V uvedeném rozhodnutí bylo kromě toho rozhodnuto i o tom, že na základě žádosti a.s. Kovoprojekta Brno z 1.11.1995 se liniová stavba „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka“ z důvodu dořešení majetkového projednání v trase VTL plynovodu rozděluje do tří etap, a to: I. etapa – STL plynovod, včetně příslušných stavebních objektů, II. etapa – RS plynu, včetně příslušných stavebních objektů a III. etapa – VTL plynovod, včetně příslušných stavebních objektů. Dále bylo vysloveno, že výše uvedená II. a III. etapa bude v rámci tohoto řízení povolena samostatným rozhodnutím. Z uvedeného stavebního povolení však nelze dovodit, že by se toto vztahovalo na předmětnou stavbu regulační stanice Turgeněvova, když navíc se stavební povolení týká I. etapy – STL plynovodu, včetně příslušných stavebních objektů a nikoliv regulační stanice (RS), jak je uvedeno v případě II. etapy – RS plynu, včetně příslušných stavebních objektů. Žalovaným zmiňované druhé stavební povolení (z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného lze zřejmě dovodit, že by se toto stavební povolení ale nemělo týkat předmětné stavby, neboť je v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného komentováno pouze první shora zmiňované stavební povolení, a to tak, že z něj nevyplývalo omezení doby trvání stavby) rozhodlo o povolení stavby označené jako „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka – III. ETAPA“ na v rozhodnutí vyjmenovaných

pozemcích v k.ú. Slatin a k.ú. Černovice; opětovně bylo vysloveno, že liniová stavba „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálka“ se z důvodu dořešení majetkového projednání v trase VTL plynovodu rozděluje do tří etap: I. etapa – STL plynovod, včetně příslušných stavebních objektů, II. etapa – RS plynu, včetně příslušných stavebních objektů a III. etapa – VTL plynovod, včetně příslušných stavebních objektů, dále je uvedeno, že I. etapa byla povolena dne 30.10.1995 pod č.j. 192/95/No, přičemž stavební úřad přerušil dne 3.10.1995 stavební řízení ve věci povolení II. a III. etapy z důvodu dořešení majetkového projednání v trase VTL plynovodu, a to s termínem doplnění podkladů do 31.1.1996. Dne 31.1.1996 obdržel stavební úřad podklady pro vydání stavebního povolení na III. etapu předmětné akce. Dále bylo vysloveno, že výše uvedená II. etapa bude v rámci tohoto řízení povolena samostatným rozhodnutím. Stavba rekonstrukce VTL a STL plynovodu Podolí-Špitálka bude vybudována pro zásobení zemním plynem Teplárny Brno. Její III. etapa se týká rekonstrukce VTL plynovodu RS Podolí 1081/3 k.ú. Slatina do RS na pozemku 2769/8 k.ú. Černovice. Ani z tohoto stavebního povolení nelze dovodit, že by se toto mělo týkat předmětné stavby regulační stanice Turgeněvova. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného tedy není argumentováno stavebním povolením, které by bylo dostatečně identifikováno jako takové, které se týká právě předmětné stavby regulační stanice Turgeněvova. Jelikož se jednalo o důkaz rozhodný pro posouzení sporné otázky charakteru předmětné stavby a jelikož ani z obsahu připojeného správního spisu nelze získat stavební povolení, které by se týkalo předmětné stavby, jedná se opět o situaci nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť nebylo k důkazu provedeno stavební povolení, které bylo jak zdejší, tak Nejvyšším správním soudem, požadováno jako základní klíčový důkazní prostředek. K tomu, proč se jedná o nenahraditelný důkazní prostředek, Krajský soud v Brně pro stručnost odkazuje na oba zmiňované rozsudky, vydané Krajským soudem v Brně a Nejvyšším správním soudem v projednávané věci, resp. ve věci přezkumu předchozího odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 24.3.2006, č.j. 4626/06/FŘ 120. Správní spis sice obsahuje část žádosti o zahájení stavebního řízení na stavbu „Rekonstrukce VTL a STL Podolí-Špitálky“ ze 17.7.1995 – jedná se o jeden z podkladů pro soudy vyžadované stavební povolení, ovšem tato listina není v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného citována či hodnocena jakožto důkazní prostředek. Jak bylo shora v rámci rekapitulace obsahu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného uvedeno, je pro dovození charakteru předmětné stavby využíváno dalších důkazních prostředků, které ovšem s ohledem na nutnost provedení důkazu stavebním povolením, včetně jeho případných podkladů, nejsou pro věc rozhodné, jak shodně dovodili jak zdejší, tak Nejvyšší správní soud.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud zrušil pro uvedenou vadu řízení postupem podle ust. § 76 odst. 1 s.ř.s., neboť se jedná o vadu řízení spočívající v neprovedení zásadního důkazního prostředku pro věc rozhodného, přičemž skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá ve správním spisu oporu. Nadále tak trvá stav zjištěný Nejvyšším správním soudem ve shora jeho citovaného rozsudku, neboť stavební povolení není součástí spisu, žádost o stavební povolení je založena v částečné kopii a nelze dovodit, že by z ní správní orgány vycházely a současně trvá stav, kdy vydaná shora již citovaná kolaudační rozhodnutí vzbuzují pochyby o zákonnosti postupu stavebního úřadu, proto si nemohly správní orgány učinit kvalifikovaný úsudek o charakteru předmětné stavby; jedná se tedy o vady řízení, pro které je třeba napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Nad rámec shora uvedeného odkazuje soud, pokud jde o řešení ostatních žalobních námitek, na jeho shora již zmiňovaný předchozí rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8.2.2008, č.j. 30 Ca 98/2006 – 150, v jehož rámci se s těmito námitkami vypořádal.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení v plné výši, neboť současně neshledal existenci důvodů, které by měly vést byť i jen k částečnému nepřiznání těchto nákladů. Náhrada nákladů řízení se sestává z náhrady za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000,- Kč, z náhrady za 2 úkony (převzetí a příprava zastoupení, žalobní návrh) právní služby po 2 100,- Kč podle ust. §§ 7, 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a 2 režijní paušály po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1 a 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) ve znění platném pro projednávanou věc.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 27.8.2010

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu